

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第671號

111年8月25日辯論終結

原告 福安礦業股份有限公司

代表人 林正良

訴訟代理人 陳冠諭 律師

被告 花蓮縣地方稅務局

代表人 呂玉枝

訴訟代理人 劉豐玲

劉豐州 律師

吳典倫 律師

輔助參加人 財政部

代表人 蘇建榮

訴訟代理人 吳君泰

王俊龍

上列當事人間有關地方稅務事務事件，原告不服花蓮縣政府中華民國110年4月21日111年訴字第4號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

(一)花蓮縣為辦理自治事項，充裕財源並衡平礦石開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，自民國98年起陸續制定附表所示之自治條例，就轄區內礦石開採行為，從量課徵「礦石開採景觀維護特別稅」（下稱系爭礦石稅，各年度稅率詳

如附表所載）。其間，105年6月28日制定「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」（下稱前自治條例），稅率按礦石開採數量，由每公噸新臺幣（下同）10元調升為70元，每年分二期開徵（上期為1月至6月、下期為7月至12月），施行期間4年。原告於花蓮縣境內開採礦石，於105年7月至109年6月30日間，經被告依前自治條例所示稅率課徵各期礦石稅，原告不服，就各期核課處分循序提起訴訟。經最高行政法院以系爭礦石稅為「地方稅」，前自治條例第6條第1項稅率調幅超過30%上限，牴觸地方稅法通則第4條第1項之規定，依地方制度法第30條第1項，此部分乃為無效，據此作成之處分，稅率超過上限部分違法為由，撤銷復查決定及訴願決定確定（各期核課處分之爭訟及相關判決案號，詳如附表備註欄所示）。被告認前述最高行政法院判決適用地方稅法通則第4條第1項規定牴觸憲法，聲請憲法審查，惟經憲法法庭於111年5月13日以111年憲裁字第217號裁定不受理。期間，花蓮縣議會107年改選，於109年7月30日另制定公布「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」（下稱系爭自治條例），仍維持按礦石開採數量，每公噸70元課徵礦石稅。

(二)原告自110年1月1日起至同年6月30日止，於花蓮縣境內開採礦石967,053公噸，被告依系爭自治條例作成110年8月19日花稅土字第1100235956號函（下稱原處分），核定課徵礦石稅應納稅額67,693,710元（=967,053公噸×70元），原告不服，循序提起本件行政訴訟。

## 二、原告起訴主張：

(一)系爭自治條例雖經輔助參加人備查同意，然依地方制度法第2條第5款規定，備查僅係指陳報主管機關「知悉」，況即使經輔助參加人審議討論，亦僅是立法權行使之「行政監督」，難以依此認定系爭自治條例全然未違反地方稅法通則、憲法或相關法規。

(二)原告開採礦石大都為石灰石，並於花蓮縣市以外地區交易，且必然流通至開採區域以外之地區，倘另行對之課徵特別

01 稅，勢必轉嫁至全國使用該資源之居民負擔，且高額之特別  
02 稅，無異將抑制水泥產業之發展，而有侵害國家整體發展之  
03 虞，亦將導致中央課徵營利事業所得稅收大幅下降，顯已違  
04 反地方稅法通則第3條第1項但書第1、2、4款之規定。

05 (三)花蓮縣先後制定如附表所示之自治條例，就其立法目的、租  
06 稅客體、課稅用途等內容觀之，彼此間幾無不同，實質上係  
07 屬「同一稅目之地方稅自治條例」之修廢新定，而前自治條  
08 例第6條第1項，業經最高行政法院認定係違背地方稅法通則  
09 第4條第1項漲幅上限之規定而屬無效，則系爭自治條例第6  
10 條第1項相同稅率之規定，依地方制度法第30條規定，亦應  
11 屬無效。

12 (四)有關地方稅法通則第4條第1項「地方稅」之法律解釋，最高  
13 行政法院既已表示「應同時包括中央立法及地方立法所課徵  
14 之特定稅捐」及「未有明文區別法定地方稅及任意地方稅之  
15 別」，則不論財政部或學者是否有不同之看法，均不足作為  
16 系爭自治條例不受地方稅法通則第4條第1項漲幅限制之依  
17 據。

18 (五)採礦之申請過程繁瑣，耗時漫長，且需投入相當成本，原告  
19 乃開採石灰石等市價相對低之礦產，卻仍被課徵高額不合比  
20 例之特別稅，終將使原告陷入虧損甚至是倒閉危機，形成絞  
21 殺性課稅的效果，嚴重侵害原告之營業自由，系爭自治條例  
22 有違比例原則、量能課稅等原則。

23 (六)又本件仍在進行救濟程序中，核屬尚未核課確定之案件，依  
24 修正後稅捐稽徵法第21條第6項規定，應有同條第3項第1款  
25 規定之適用，且於該條文修正後，既無一經撤銷即生逾越核  
26 課期間之疑慮，爰請本院逕行撤銷至原處分。為此聲明：訴  
27 願決定、復查決定及原處分均撤銷。

### 28 三、被告則以：

29 (一)系爭自治條例係經中央監督機關實質審查後同意備查，而輔  
30 助參加人前更因應立法院之要求，召開地方稅法通則研討

會，作成系爭自治條例並未違反地方稅法通則規定之結論，足見系爭自治條例確無牴觸憲法或法律之情形。

(二)原處分係針對原告「採取礦石」之行為課稅，「礦石」本身並非課稅之客體，且系爭自治條例並未就礦石之種類為特定，亦未針對該等礦石於轄區以外之交易行為課稅。又系爭自治條例制定之主要目的，即係在持續維護花蓮地區得天獨厚之自然景觀，對於國家整體利益及地方公共利益不僅無任何危害，反係有利，其未違反地方稅法通則第3條第1項但書。

(三)依地方稅法通則第3條第2項規定，特別稅課徵本有一定年限，年限屆滿時，依法本應重行辦理，且前自治條例與系爭自治條例施行期間並未重疊，並非同一條例之修訂，自非屬就前自治條例原規定稅率予以「調高」，亦顯無適用地方稅法通則第4條施行期間「內」調高稅率之規定。

(四)況依地方稅法通則第3條及第4條規定之文義、並參考包括第5條在內之立法目的、體系架構及立法歷程，可認地方稅法通則第4條所定之「地方稅」，性質上不應包含本件所屬由地方議會立法（制定自治條例）開徵之特別稅課。

(五)被告為衡平礦石開採之行為對於環境保育之負面影響，採取從量課稅方式，且礦石本身之經濟價值及採礦之收益，並非量化特別稅額所應參考之依據。又依相關資料所示，自105年前自治條例施行後，花蓮地區多數採礦業者開採量不減反增，難認其有經營困難之情事，系爭自治條例自符比例原則、量能課稅等原則。

(六)又其他地區亦有基於環境永續因素，以採取土石、礦石為課稅客體之地方稅，其中苗栗縣、宜蘭縣及桃園市亦有新、舊地方稅稅率調整超過30%限制之情形，是對於地方稅法通則第4條認定之解釋，不僅是花蓮縣受影響而已，對於地方自治之推動及地方財政，恐生負面之影響。為此聲明：駁回原告之訴。

四、輔助參加人陳述略以：

01 (一)關於地方稅法通則第4條第1項所生爭議，經輔助參加人於10  
02 6年召開座談會，與會者多數認為地方稅法通則第3條係規範  
03 地方議會完成立法程序開徵之新稅，而第4條所規範者為中  
04 央立法之地方稅，彼此獨立。因之，花蓮縣109年制定系爭  
05 自治條例，已踐行公開討論程序，並報請備查，經輔助參加  
06 人109年7月15日召開地方稅自治條例審查會109年第2次會議  
07 審議，係認定系爭礦石稅為地方稅法通則第3條第1項之特別  
08 稅課，而非第4條第1項之法定地方稅，因屬續課案件，其課  
09 徵客體係礦石開採行為，且是從數量去課稅，尚無違反地方  
10 稅法通則第3條第1項但書各款不得開徵之情形，並經行政院  
11 主計總處及內政部審查無牴觸其業管法律及基於法律授權之  
12 法規、與地方制度法規定無違，且未違反地方稅法通則相關  
13 規定，遂決議同意備查。

14 (二)輔助參加人在審查系爭自治條例時，是從適法性角度出發，  
15 原則上尊重地方自治；至於徵收價格及計徵標準訂定核算機  
16 制等節，認屬適當性問題，然輔助參加人仍建議花蓮縣政府  
17 於辦理特別稅課收入分配時，按開採地區受害程度（外部  
18 性）予以補償，以維護原住民族權益。

#### 19 五、本院判斷如下：

20 (一)如事實欄(一)所載，花蓮縣先後制定四部關於礦石稅之自治條  
21 例，相關稅率規定，詳如附表所示。其中，前自治條例第6  
22 條第1項就稅率調幅超過前年度自治條例稅率30%部分，業  
23 經兩造爭訟，而為如附表所示之最高行政法院判決認定牴觸  
24 地方稅法通則第4條第1項對於「地方稅」之限制，依地方制  
25 度法第30條第1項規定，認定此部分應為無效，被告據此作  
26 成之各期核課處分，稅率超過上限部分當屬違法為由，撤銷  
27 復查決定及訴願決定確定在案，有詳如附表備註欄所示確定  
28 判決可稽。基於撤銷訴訟之確認效，兩造爾後就前自治條例  
29 第6條1項所生爭議，後訴訟法院於法律與事實狀態均未變更  
30 之情況下，當然應以前開判決關於訴訟標的所據原因事實範  
31 圍內所為之確認作為其裁判基礎，就前自治條例第6條第1項

01 稅率調幅是否超過上限，因之無效之認定，不能為相反於該  
02 等確定判決內容之判斷，雖屬當然。惟本件原處分據以作成  
03 之系爭自治條例，與前自治條例雖屬就同一稅目所為之規  
04 範，但係經改選之花蓮縣議會基於新民意，新資料所決議通  
05 過之新自治法規。是而，本院為本件訴訟之審理，於原處分  
06 是否違法而侵害原告權利之判斷上，乃至於原處分所據系爭  
07 自治條例第6條第1項是否違背地方稅法通則第4條第1項規定  
08 而無效之認定上，並無援引上開確定判決就前自治條例第6  
09 條第1項稅率調幅超過前年度自治條例30%部分為無效之認  
10 定，指為確認效力所及，因此受其拘束之可能。

11 (二)再者，前自治條例相較於附表所示101年10月18公布之「花  
12 蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」所規定開採每公噸  
13 課徵10元之原稅率，稅率提高7倍，上開確定判決因此就前  
14 自治條例第6條第1項稅率調幅超過30%部分為無效之認定。  
15 然此，並非通案規範審查，只發生審判個案拒絕適用之效  
16 力；因而，前自治條例第6條第1項規定，於非上開個案之適  
17 用上，仍係經花蓮縣議會三讀通過，而經財政部備查後公布  
18 之有效地方自治法規。前自治條例有效施行4年後，後續經  
19 系爭自治條例第6條第1項公布之稅率，與前自治條例所規定  
20 者並無不同，均為每開採1公噸課徵70元礦石稅，亦即，系  
21 爭自治條例之稅率較諸前自治條例之原稅率，調幅為0%，  
22 並無調幅超過30%之情事。是故，即令逕援用前揭確定判決  
23 所示，系爭礦石稅屬於地方稅法通則第4條第1項所示之地方  
24 稅，稅率調幅以30%為上限之法律見解，也無從推導出原告  
25 所主張：「系爭自治條例第6條第1項稅率規定牴觸地方稅法  
26 通則第4條第1項規定，乃為無效」之結論，合先指明。

27 (三)如事實欄(二)所載，原告自110年1月1日起至同年6月30日止，  
28 於花蓮縣境內開採礦石967,053公噸，被告依系爭自治條例  
29 所示稅率，核定課徵礦石稅67,693,710元之事實，為兩造所  
30 不爭執，並有經濟部礦務局「礦業權者礦區資料及開採礦石  
31 數量通報表」及原處分等件附卷為憑，堪引為本院裁判之基

01 礎。兩造所爭執者，無非被告得否依系爭自治條例所示稅率  
02 課徵礦石稅，其爭點有二：一即，系爭自治條例所規定之礦  
03 石稅，是否屬於地方稅法通則第4條第1項所規範之地方稅，  
04 因此稅率受有該條項調高不得逾「原訂稅率30%」之上限？  
05 二則，若不受該等限制，本件礦石稅之課徵，是否不符合憲  
06 法關於課稅正義之要求，而經違憲審查，應拒絕適用？茲分  
07 論述如次。

08 (四)地方稅法通則第4條第1項所規範之地方稅，限於由中央統一  
09 立法之地方稅（下稱「法定地方稅」），不及於地方自主立  
10 法之地方稅（下稱「地方特別稅」），系爭礦石稅屬於「地  
11 方特別稅」，其稅率調幅應不受原稅率30%之限制：

12 1. 地方稅法通則第2條：「本通則所稱地方稅，指下列各  
13 稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣(市)稅、臨時稅  
14 課。二、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別稅課、臨時  
15 稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉(鎮、市)臨時稅  
16 課。」第4條：「（第1項）直轄市政府、縣(市)政府為辦  
17 理自治事項，充裕財源，『除印花稅、土地增值稅外，得  
18 就其地方稅』原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍  
19 內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅  
20 率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。（第  
21 2項）前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率  
22 (額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」財政收  
23 支劃分法第6條：「稅課劃分為國稅、直轄市及縣（市）  
24 稅。」第7條：「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法  
25 課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通  
26 則之規定。」第12條第1項、第6項：「（第1項）下列各  
27 稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：  
28 （一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋  
29 稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛  
30 樂稅。七、特別稅課。……（第6項）第1項第7款之特別  
31 稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但

不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」第19條：「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。」地方制度法第67條第2項：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」是而，單純以地方稅法通則第2條、第4條之文義因素觀察，第2條既然明文地方稅包括稅財政收支劃分法所稱縣(市)稅、地方制度法所稱直轄市及縣(市)特別稅課，則第4條對於地方稅稅率調幅限制之規範，當然也及於縣(市)特別稅課，亦即本判決所稱之地方特別稅。而此，即為如附表所示確定判決認為系爭礦石稅應受地方稅法通則第4條第1項規範之最主要論述，並指出該條項乃賦予地方自治團體課稅權之同時，配套予以一定之節制，平緩課徵以避免過度課稅，此於人民基本權（財產權）之保障上，確實不無貢獻。

2. 然而，探求規範之意旨，需透過解釋之方式。法律解釋應被考慮進來的因素，固然首在於文義。但文義本身具有多歧及外延不明之特性，於是，法律之解釋，雖始於以文義因素確定法律解釋活動的範圍，但並不限於此，猶應以歷史因素對此範圍為進一步確認，同時從中探究法律規範意旨，緊接著以體系因素、目的因素在此範圍內進行規範意旨的發現或確定之任務，以獲得解釋之結果，最終，再以合憲性因素複核此解釋是否合乎憲法的要求，始能得為正確之解釋。地方稅法通則第4條第1項所謂「地方稅」，透過歷史、體系、目的及合憲性之因素之檢討，勢必為目的性限縮於中央立法之「法定地方稅」，始合乎憲法本旨。蓋：

(1) 司法院釋字498號解釋揭示：「地方自治為憲法所保障之制度」，第505號解釋亦明文：「地方自治團體受憲法制度保障」，莫不謂地方自治屬於受憲法所保護的公法制度。亦即，為確實保護各級地方自治團體所享有之自治地位，所應具備自治權限之「核心內容」受憲法制度性保

障，不受到嗣後來自於立法權限行使的干擾。在此前提下，為使地方自治團體所有享之自治功能能夠充分發揮，辦理地方自治事項所需之地方財政權，顯然不可或缺，地方財政權為地方自治權之核心內容，乃毋庸置疑；而地方自治稅捐之立法權則是地方財政自主負責的構成基礎，80年3月22日作成之司法院釋字第277號解釋（80年3月22日即指出，中央應儘速制定地方稅法通則（我國地方稅法通則係於91年始公布施行，迄今不曾修正），或在各該稅法內增訂可適用於地方之通則性規定，俾使地方可據以行使憲法第109條第1項第7款、第110條第1項第6款賦予地方自治團體之財政及課稅立法權。且此地方自治團體享有自治稅捐之課稅高權，在其辦理自治事項所需要的必要財源範圍內，必須保障其自主，不受立法者嗣後以法律形成空間為由，藉由法律規範而加以干預或進行調整。

(2)地方稅法通則於焉制定，第1條規定：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」立法理由略謂：「為因應地方制度法制化及提高直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所財政自主權，爰將地方稅範圍之界定、賦予直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得『開徵新稅』、『調高其地方稅徵收率（額）』、『在現有國稅中附加課徵』之權限及其他相關事項等規定於本通則，故明定地方稅之範圍及課徵，應優先適用本通則；本通則未規定者，始依稅捐稽徵法、現行由中央立法之各地方稅法及其他相關法律規定辦理。」開宗明義指出係為提高地方自治團體之財政自主權，始為本通則之制定。立法架構上，繼之以通則第2條，概括將現行法中任何可為地方財政規劃所用之稅課，均界定為適用本通則之地方稅範圍，以便利地方自治財源之籌措，保障地方財政自主；第3條至第5條則對應第1條立法理由所揭示賦予自治團體「開徵新稅」（第3條）、

「調高其地方稅徵收率（額）」（第4條）、「在現有國稅中附加課徵」（第5條）三類課稅立法權，各依其特性設定實體上規範；終以第6條規範中央對地方立法高權僅能有限監督，俾使合於中央與地方均權之憲法制度。在立法架構上，可以看出立法者透過體系的編排，明白表示第2條所示之各類地方稅區隔為三種課稅立法權，各自獨立，分別受有不同限制，且其限制並不相互援用。即：

①開徵新稅：

①通則第2條中所謂之地方稅，中央未立法者，其實只有地方特別稅和臨時稅；因此，通則第3條第1項規定：「地方自治團體得視自治財政需要，依前條規定，開徵『特別稅課、臨時稅課或附加稅課』。」當然是指中央立法之法定地方稅目外，由地方自治團體「自主立法」開徵新稅。該等稅源，較諸中央立法選定之法定地方稅，已屬相對不重要之稅目，基於憲法保障地方自治權之精神，不違反通則第3條第1項但書（轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品等、經營範圍跨越轄區之公用事業、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項）及第3項前段（特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象）所示各類稅捐財外，地方自治團體應即享有課稅立法權，無可想像賦予自主選定稅源之權限，但限制其稅基、稅率或稅捐優惠自主決定之理。至於地方自治團體所選擇之稅目、稅率或稅基，是否致使人民負擔過重，於人民基本權保障不足，則應另透過是否符合憲法課稅正義的標準予以檢驗，無須於規範地方財政自主之地方稅法通則中予以討論，避免使法文承載過多價值相互衝突之意涵，治絲益棼。

②佐以立法院91年5月29日第5屆第1會期財政委員會第25次全體委員會議記錄所載，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂楠詢問：為何臨時稅及特別稅未規定最高限額時，答稱：「這部分是授權給地方議會決定。特別稅只能

辦四年，如要繼續辦，就要重頭來過；臨時稅是兩年，原則上是由地方議會處理。」等語，可見財政部提出法案時，對於地方開徵新稅部分，即地方特別稅之稅率，並不藉地方稅自治通則此等中央立法為框架以限制其調整幅度；而係訴諸住民自決，而由地方議會4年定期改選確保立法與民意相符。時至今日，財政部於本件訴訟中擔任被告之輔助參加人，其意見依然相同，應予高度尊重。否則，無從期待地方自治團體辦理地方自治事項所需之地方財政權，能得落實；地方財政若無法自主籌措足夠辦理自治事項之財源，地方自治之理想，也勢必淪為空談。

## ②調高地方稅之稅率：

①基於前述立法體系架構之觀察，通則第4條：「（第1項）直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)」上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。（第2項）稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」之規定，其規範標的「地方稅」，應以限於法定地方稅為適當。亦即，通則第2條所泛稱可適用本通則之地方稅，對應第1條立法理由所揭示賦予自治團體「開徵新稅」、「調高其地方稅徵收率(額)」、「在現有國稅中附加課徵」三類稅捐立法高權，分別於通則第3條、第4條及第5條予以規範。通則第3條專指地方自治團體自主「新開徵」之地方特別稅、臨時稅，第4條則為經「中央立法之法定地方稅」（即地價稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、娛樂稅，財政收支劃分法第12條第1項第1款至第6款參照）之調高徵收率，第5條則係國稅之附加課徵，體系分明。對照通則第4條條文第2項「中央原規定稅率(額)」等文字，也可推知第1項所謂「地方稅」，限於中央立法之地方稅，不及於地方自治

01 團體自主開徵之稅目，否則何來「中央原規定稅率  
02 （額）」之可言？基此，通則第4條法文中所謂得就其  
03 「地方稅原規定」稅率（額）」上限，於百分之三十範圍  
04 內，予以調高之規定，也適當解讀為調高「法定地方稅中  
05 央原規定（當年度）稅率」上限之規定；如使之「兼具」  
06 調高「特別地方稅地方原規定（前年度或前期）稅率」，  
07 甚至為調高「國稅附加課徵地方原規定（前年度或前期）  
08 稅率」之規定，一則體例混淆，二則語意難解。立法技術  
09 上，立法者若有意對地方自治團體就特別地方稅、國稅附  
10 加課徵，乃至於法定地方稅之「逐年調高額度」予以限  
11 制，體例上，勢必與「相對應於中央當期原規定稅率之調  
12 高」分別規定，蓋二者之規範目的迥然有異。

13 ②另徵諸通則第4條之立法目的：「基於租稅法定主義原  
14 則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍  
15 等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因  
16 此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收稅  
17 （額），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為  
18 之。」以觀，也可窺知立法者之所以將地方自治團體就中  
19 央已立法之法定地方稅調高稅率之開徵權，以調高稅率3  
20 0%為上限，目的在於維護全國法律秩序與經濟秩序之統  
21 一，以中央法律「框架式立法」統一重要的地方稅稅目  
22 （法定地方稅）及標準稅率，再賦予地方自治團體有限度  
23 的補充性自治立法權空間，使納稅義務人得明確預測其應  
24 負擔之稅額，以實現「租稅法定主義」；如果於此之外，  
25 復將本規定之目的認知為包含地方自治團體立法自主之地  
26 方特別稅、臨時稅「逐年調高」稅率之限制，期以「平緩  
27 徵稅」云云，似與租稅法定主義之意涵無涉，恐有過度解  
28 讀之虞。

29 ③國稅之附加徵收：

30 通則第5條授權地方自治團體關於國稅之附加徵收，但限  
31 制：「（第1項）直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事

項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率百分之三十。（第2項）前項附加徵收之國稅，如其稅基已同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收。（第3項）附加徵收稅率除因配合中央政府增減稅率而調整外，公布實施後二年內不得調高。」第1項但書關於稅率調幅的限制，以前後文義觀察，顯然專指地方自治團體就「現有國稅原規定（當期）稅率」予以調高而作為當期地方稅率而言，而無兼指就「附加徵收國稅之地方稅調幅以『前期』稅率30%為限」之意涵，幾無可疑。而通則第4條第1項與第5條第1項立法體例類似，第5條所謂原規定稅率既相應專指國稅原規定（當期）稅率，自無令第4條所謂原規定稅率兼指「地方稅『當期』稅率」外，另又兼指「地方稅『前』稅率」之理；易言之，就通則第5條第1項之文義與立法體例，也可推知第4條第1項所謂「地方稅原規定稅率」專指「中央法定地方稅之當期稅率」。

3. 揆諸前述，地方自治屬於受憲法所保護的公法制度，實踐上，財政基礎是絕對必要考量因素；若其財政、稅賦該等自治權之核心內容，始終受限於中央立法權之干擾，無穩固而充足之財源以為辦理地方自治事項所需之經費，自治功能即不能發揮。中央過度限制地方稅捐立法高權之法律，以致地方不能基於住民自治以取得相當財源辦理自治事項者，當屬違憲。而地方稅法通則之制定，當不以壓縮地方稅捐高權為本旨，反之，是在「確保」其有實體法依據行使憲法第110條第1項第6款賦予地方自治團體之財政及課稅立法權。當然，地方之稅捐高權並非漫無以限制，依其所規範稅務事項之本質，仍應以憲法上課稅正義為其限界。除此之外，基於憲法採取中央與地方均權制度，中央已得藉財政收支劃分法就較為重要之稅源及收入予以分配，地方稅法通則再就地方稅捐高權行使設限，就必須盡量限縮於地方之稅源規範基礎有「歸於中央統一之必要」而應由中央統籌規劃此部分，如再基於多餘之考量，尤其是重複評價

01 憲法課稅正義必須審酌之事由，而任由中央法律統一設限，致  
02 使地方自治團體無法藉由住民自決以因地制宜，即係破壞憲法  
03 上保障之地方自治制度，應屬違憲。申言之，中央已藉財政收  
04 支劃分法掌握重要稅源及收入並得分配，則地方自治團體基於  
05 土地管轄之權限，對於管轄土地範圍內所具有稅捐負擔能力之  
06 稅捐財課徵稅捐，以提供公共服務，如何選擇稅捐財及其內  
07 涵，於憲法上課稅正義之限界內，應委由住民自決，並定期以  
08 民意檢驗之，並不容中央再以法律形成空間為由，藉由法律規  
09 範而加以干預或進行調整。特別地方稅是否開徵或停徵，客  
10 體、主體、稅基、稅率及稅捐優惠等稅捐構成要件，本來就是  
11 地方自主立法，稅率是否調高及調高之幅度，均為稅捐構成要  
12 件之內涵，如稅率過高或稅率提升過劇，有違憲法上課稅正  
13 義，大可透過憲法解釋使該特別地方稅自治條例無效；但如以  
14 「平緩開徵」以避免激進侵害人民財產權之思考，而於地方稅  
15 法通則統一設定稅率各期調升之幅度，其稅率之限制，就財源  
16 收入而言，其實無異於開徵之限制，乃侵害地方自治權，而有  
17 違憲之虞。

18 4. 承上以論，地方稅法通則第4條所謂之「地方稅」，文義上雖  
19 除「法定地方稅」外，也可兼及於「特別地方稅」，但透過前  
20 述歷史、體系及目的因素之檢討，均以專指「法定地方稅」為  
21 適當。尤其，基於合憲性考量，通則第4條關於「地方稅」之  
22 解釋，必須目的性限縮為「法定地方稅」，亦即，中央立法之  
23 地方稅法通則至多僅能以維護全國法律秩序與經濟秩序之統一  
24 之名，規範地方自治團體補充性調高法定地方稅率之幅度，但  
25 就地方自治團體為辦理自治事項之需要而「新開徵」之特別地  
26 方稅，自應由其因地制宜，自為稅捐構成要件之設計，當然不  
27 可限制其調整稅率幅度，始合乎憲法保障地方自治制度之要  
28 求。是以，最終以合憲性因素複核此地方稅法通則第4條第1項  
29 所謂「地方稅」，限縮解釋為「法定地方稅」乃為必然。

30 (五)系爭自治條例所課徵之礦石稅為特別地方稅，其稅率之訂定不  
31 受地方稅法通則第4條第1項規定30%調幅之限制，但其內涵仍

01 應合於於憲法上課稅正義之要求。

02 1. 稅捐之課徵所介入者，為人民受憲法保障之基本權利，所以  
03 相應的，稅捐之課徵，必須有法律為其依據，憲法第19條因  
04 此宣示：「人民有依法律納稅之義務」，即為稅捐法定主義  
05 之憲法依據。不過，並非所有形式上經過立法機關議決之法  
06 律，即可認為合於憲法之要求。此因，規範上之當為要求，  
07 必須有事實上之存在基礎，其關連為蘊藏其間之事務法則  
08 （正當理由），這也是立法機關在立法形成空間之「限  
09 界」。欠缺對應存在基礎的法律，必然背離實質正義之要  
10 求，即使經過立法機關議決，透過憲法解釋反映公平正義，  
11 仍終將被宣告為違憲。就地方稅課稅與中央課稅立法權之行  
12 使，所應遵守憲法上課稅正義原則並無不同。傳統上，以  
13 「量能課稅」原則為主軸，亦即，課稅應符合納稅義務人之  
14 經濟上負擔能力；晚近財政學理論則另外強調「量益原  
15 則」，特別是因地方自治團體基於土地管轄之權限，僅能對  
16 於所管轄土地範圍內所具有稅捐負擔能力之稅捐財，進行屬  
17 於地方自治稅捐課徵，其課稅之正當理由在於，因地方自治  
18 團體所提供之基礎設施與公共服務，才讓在土地管轄範圍內  
19 之權利主體享有稅捐財，而具備稅捐負擔能力，該特定之權  
20 利主體因此受益或行為造成地方之行政成本費用負擔的增加，  
21 在受益原則或成本費用分攤原則下，應負擔地方自治條例  
22 所課徵的地方自治稅捐。在現行重要稅源收入大致由中央  
23 統籌劃分下，地方課稅立法權之行使，以受益負擔原則加以  
24 正當化之論述及必要，日趨重要。

25 2. 此外，稅捐之課徵必須符合憲法上之比例原則，以避免對納  
26 稅義務人造成過於沈重的稅捐負擔，其上限，以「絞殺禁  
27 止」為原則。此上限之界定，可分就稅捐本質以及納稅者基  
28 本權利保障來討論。就稅捐本質而言，稅捐既是國家或地方  
29 自治團體，基於財政收入之目的，對於所有滿足法定構成要  
30 件之人民，所課徵不具有對價性的金錢給付，從而，稅捐之  
31 課徵不能完全排除財政收入的目的，亦即，財稅之課徵至少

01 必須以財政收入作為輔助或次要目的，而完全排除財政目  
02 的，甚至以禁止稅捐財發生為目的之稅捐，觀念上不可想像  
03 其存在。就納稅者基本權利保障而言，課稅既然對人民財產  
04 權等基本權構成侵害，其行使，當然必須符合憲法上比例原  
05 則，若對於人民因從事職業或營利活動所取得之經濟成果，  
06 令其負擔過重之稅捐額度，竟然達到足以絞殺納稅義務人從  
07 事該等行為之可能性者，稱之為「絞殺性課稅」，應為憲法  
08 所不許。

09 3. 系爭礦石稅乃花蓮縣為辦理自治事項，充裕財源並衡平礦石  
10 開採對山林保育、水土保持及自然景觀之影響，而就花蓮縣  
11 政府土地管轄內開採礦石行為所課徵之稅捐，業據系爭自治  
12 條例第1條所明揭；並非就中央立法之地方稅調高稅率予以  
13 開徵之法定地方稅，而係地方自治團體為辦理轄區內環境保  
14 護自治事項（地方制度法第19條第9款第2目參照），開闢自  
15 主財源新徵之特別地方稅，其稅率之訂定當不受地方稅法通  
16 則第4條第1項規定30%調幅之限制，已如前述。原告關於系  
17 爭自治條例關於稅率之制訂應受上開規定規制，違反部分為  
18 無效之主張，要無可採。

19 4. 當然，系爭礦石稅之課徵仍必須遵循前述憲法上關於課稅正  
20 義之要求。於稅捐法定原則之要求上，課徵系爭礦石稅之自  
21 治條例，確經花蓮縣政府擬具並檢具草案公聽會會議紀錄  
22 （109年1月21日）、花蓮縣政府業者衝擊及成本效益評估報  
23 告等送花蓮縣議會審議，經完成三讀立法程序，而送請財政  
24 部邀集行政院、行政院主計總處、內政部、經濟部、原住民  
25 族委員會、財政部國庫署及學者委員召開審查後予以備查，  
26 有卷附前揭公聽會、評估報告、花蓮縣議會第19屆第8次臨  
27 時大會議決案、財政部地方稅自治條例審查會109年第2次會  
28 議資料可憑（附本院卷二第13頁至第163頁）。基此，系爭  
29 自治條例之制定，於地方稅法通則第6條地方稅自治條例公  
30 布之要件並無不合，系爭礦石稅之課徵符合稅捐法定之要  
31 求。

- 01 5. 再者，系爭礦石稅經前自治條例於105年將稅率由每開採一  
02 公噸課徵10元驟然調高為70元，幾經訴訟而生是否違憲之爭  
03 議，迄系爭自治條例109年公布，花蓮縣議會仍維持每開採  
04 一公噸課徵70元之決議，對照時空背景因素觀察，顯然花蓮  
05 縣就系爭礦石稅之課徵，已然由財政收入之主要目的，因環  
06 保意識抬頭，認知礦石開採行為所形成之環境危害，復育不  
07 易，花費雖難以精確評估，但必然至鉅，因將之轉型為環境  
08 保護為主要目的之「環境稅」，蘊含將開採行為對花蓮縣山  
09 林保育、水土保持及自然景觀影響所生之外部成本，內部化  
10 由開採礦石業者負擔之意旨，於前述量益原則之審查上，其  
11 課稅並不乏其正當性。
- 12 6. 只是，每開採一公噸課徵70元礦石稅，是否稅捐負擔過重，  
13 以致絞殺業者，而有違憲法上比例原則，並非全無爭議。經  
14 查，前自治條例於105年將其稅率由每開採一公噸課徵10元  
15 驟然調高為70元時，因欠缺有效之評估資料，復無任何實證  
16 經驗，是否影響礦石業者從事該等行為之可能性，確實不易  
17 判斷。然則，前自治條例之施行，固然調高了礦石稅，無異  
18 於調高了礦石業者之成本，但相對應所得降低，屬於國稅之  
19 所得稅也隨之降低，損益同歸之情況下，尚無任何業者因此  
20 無法經營而退場之情事發生；同時，系爭自治條例制定時，  
21 雖仍無核算機制足以具體說明計徵標準，但花蓮縣政府已舉  
22 辦公聽會，並提出「業者衝擊及成本效益評估報告」供花蓮  
23 縣議會參考，就該報告所述，103年至107年全國開工礦區及  
24 面積之減少幅度均高於花蓮縣，同時期全國開採量、銷售量  
25 下滑幅度也均高於花蓮縣，足徵於花蓮縣開採礦石之業者尚  
26 不致因系爭礦石稅高於全國其他各縣市，而市場競爭力下  
27 滑，也無因此退出市場之跡象。因之，花蓮縣議會決議以系  
28 爭自治條例維持前自治條例關於每開採一公噸徵收70元礦石  
29 稅之稅率，既有其量益課稅上之正當理由，基於過往經驗，  
30 同樣稅率也未絞殺業者生存，應認此立法預估特權所為之決

定並未違背憲法上關於課稅正義上之要求，無逾立法限界，而為地方稅捐高權所享有之立法形成空間。

(六)綜此，系爭自治條例課徵系爭礦石稅，乃為花蓮縣此一地方自治團體於中央法定地方稅外，為籌措財源、保護環境，就土地轄區內開採礦石行為所課徵之特別地方稅，其稅率之訂定不受地方稅法通則第4條第1項就法定地方稅所設調幅30%之限制，且核其稅率之制訂，於憲法上關於課稅正義之要求無違。被告援引系爭自治條例為課稅依據，適用該條例第6條第1項所示稅率，就原告110年度第1期（自110年1月1日起至同年6月30日止）於花蓮縣境內開採礦石967,053公噸之事實，以原處分核定課徵礦石稅應納稅額67,693,710元（=967,053公噸×70元），認事用法，均無不合。

六、從而，原告主張並無可採。原處分依法核定原告110年度第1期礦石稅額，復查決定、訴願決定遞予維持，均無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 9 月 29 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 楊得君

法 官 畢乃俊

法 官 鄭凱文

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

|           |      |
|-----------|------|
| 得不委任律師為訴訟 | 所需要件 |
|-----------|------|

| 代理人之情形                                                              |                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人                                           | 1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。                                |
| (二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人                             | 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。 |                                                                                                                                                            |

中 華 民 國 111 年 10 月 3 日

書記官 方偉皓